

ESTABLECIMIENTOS EDUCATIVOS PUBLICOS - Están exentos del impuesto de industria y comercio / EDUCACION PRIVADA - Está gravada con el impuesto de industria y comercio

[...] el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone que, sin perjuicio de las facultades de los municipios de conceder exenciones, según lo consagrado en el artículo 38 ibídem, continúan vigentes las prohibiciones contenidas en la Ley 26 de 1904, entre ellas, la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos públicos, [...] De acuerdo con lo anterior, el Concejo Distrital de Barranquilla, al establecer el impuesto de industria y comercio en su jurisdicción a través del Acuerdo 015 de 2006, tuvo en cuenta los parámetros determinados por el Legislador en relación con el tributo y, en ejercicio de su facultad impositiva, al regular el gravamen dentro de su jurisdicción, señaló como gravados únicamente los establecimientos públicos privados, toda vez que, como lo ha indicado la Sala, la educación privada es un servicio gravado con el impuesto de industria y comercio. Así pues, el artículo 58 del Acuerdo en mención estableció la tarifa del 3.5 x mil para las actividades de servicio ejecutadas por los establecimientos educativos no públicos (privados) en el Distrito de Barranquilla, lo que demuestra que adoptó la prohibición prevista en el artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983,0 referente a que la educación pública no es objeto de gravamen, pues solamente estableció el impuesto para los establecimientos educativos privados los cuales son sujetos del gravamen por la actividad de servicios que desarrollan. En esas condiciones, quedan desvirtuados los fundamentos legales con base en los cuales se declaró la nulidad del acto acusado, pues se reitera, los establecimientos educativos privados están sujetos al impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 38, ARTICULO 39

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 015 DE 2001 (31 de diciembre) CONCEJO DISTRITAL DE BARRANQUILLA - ARTICULO 58 (Parcial) No Anulado

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: se estudió la legalidad de la expresión "*Establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios*" contenida en el artículo 58 del Estatuto Tributario del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla (Acuerdo 015 de 2001), en cuanto fijó la tarifa del impuesto de industria y comercio para las actividades desarrolladas por tales entidades. La Sala revocó el fallo del Tribunal Administrativo del Atlántico que anuló dicha expresión y, en su lugar, negó las pretensiones de la demanda, al reiterar que la educación privada es un servicio gravado con ICA.

REPRODUCCION DE ACTOS ANULADOS O SUSPENDIDOS – Requisitos para que se configure

El artículo 158 del Código Contencioso Administrativo dispone [...] La anterior disposición consagra la posibilidad de pedir ante el juez contencioso administrativo que se verifique si un acto que ha sido anulado o suspendido por esta jurisdicción, ha sido reproducido por la misma autoridad administrativa, lo anterior con el objeto de evitar que se desconozcan las decisiones jurisdiccionales de suspensión o anulación de los actos administrativos. Además del texto de la disposición se establece que este mecanismo protector procede, *sea que exista o no proceso pendiente sobre la anulación del acto original*. Ahora bien, para que se establezca que un acto anulado o suspendido ha sido reproducido, deben reunirse los siguientes requisitos: 1) La existencia de un acto administrativo que haya sido anulado o suspendido; 2) La reproducción de ese mismo acto, conservando la

esencia de las disposiciones anuladas o suspendidas; 3) Que quien lo reproduzca sea el mismo funcionario que haya proferido el acto inicial anulado o suspendido; 4) Que no hayan desaparecido los fundamentos legales de la anulación o suspensión.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 158

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 015 DE 2001 (31 de diciembre) CONCEJO DISTRITAL DE BARRANQUILLA - ARTICULO 58 (Parcial) No Anulado

AUTONOMIA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - En virtud de ella las asambleas departamentales y los concejos municipales pueden establecer los elementos de la obligación tributaria / FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Es limitada por estar sometida a la Constitución y a la ley

La Constitución Política de Colombia de 1991 mantuvo los principios de legalidad tributaria y autonomía de las entidades territoriales consagrados en la Constitución de 1886, así mismo, otorgó a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Municipales la potestad de establecer los diferentes aspectos de la obligación tributaria. El artículo 287 de la Constitución dispuso que las entidades territoriales (Departamentos, Municipios y Distritos) tienen autonomía para gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias que les correspondan, administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de las funciones a su cargo. Por su parte, el artículo 338 de la Constitución consagra que en tiempo de paz, sólo el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales o Distritales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. A su vez, la norma dispuso que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Del precepto en comento es pertinente realizar una interpretación armónica con lo previsto en los artículos 1, 150 numeral 12, 287 numeral 3, 300 numeral 4 y 313 numeral 4 de la Constitución, lo que permite inferir que en materia tributaria las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales y Distritales no gozan de plena autonomía, toda vez que su potestad impositiva es limitada por estar sometida a los parámetros de la Constitución y la ley.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 1, ARTICULO 150 NUMERAL 12, ARTICULO 287 NUMERAL 3, ARTICULO 300 NUMERAL 4, ARTICULO 313 NUMERAL 4, ARTICULO 338

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 015 DE 2001 (31 de diciembre) CONCEJO DISTRITAL DE BARRANQUILLA - ARTICULO 58 (Parcial) No Anulado

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Materia imponible / ACTIVIDADES DE SERVICIOS - La enunciación del artículo 36 de la Ley 14 de 1983 no es taxativa

Mediante la Ley 14 del 6 de julio de 1983, *por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se establecen otras disposiciones*, se reguló en el Capítulo II, lo referente al impuesto de industria y comercio, y el gravamen quedó establecido como aquél que recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de

comercio abiertos o no al público. El artículo 36 de la ley en comento definió las actividades de servicio, como aquellas actividades dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o **análogas** actividades: *“expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casa de huéspedes, moteles, amoblados transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra – venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho”*. La Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión *“o análogas”*, contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, ya que este término no viola el principio de legalidad tributaria, pues la analogía prevista en la norma se refiere únicamente a la determinación de otras actividades de servicios que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, deben ser objeto del impuesto de industria y comercio. La relación de las actividades de servicios enunciadas en la norma en comento, que deben pagar el impuesto de industria y comercio, no es taxativa, ya que el Legislador solamente menciona algunas.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 36

NOTA DE RELATORIA: Sobre la exequibilidad de la expresión “análogas” del artículo 36 de la Ley 14 de 1983 se cita sentencia de la Corte Constitucional de 16 de mayo de 1996, Rad. C-220, M.P. Carlos Gaviria Díaz

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintitrés (23) de mayo de dos mil trece (2013)

Radicación número: 08001-23-31-000-2002-01264-01(19371)

**Actor: CORPORACION DE COLEGIOS PRIVADOS DEL LITORAL ATLANTICO,
LA CONFEDERACION NACIONAL CATOLICA DE EDUCACION Y GUIDO
LOSSADA ADUEN**

**Demandado: DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE
BARRANQUILLA**

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el ente demandado contra la sentencia del 28 de octubre de 2009 del Tribunal

Administrativo del Atlántico, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

En la parte resolutive dispuso:

“Primero.- Declárese la nulidad de la expresión “Establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios, contenido en el acápite de actividad, con el código de actividad 306 y la tarifa del 3.5 x mil, contenida en el artículo 58 del Acuerdo No. 015 del 2001, expedido por el Concejo Distrital de Barranquilla.

(...)”

ACTO DEMANDADO

El Concejo Distrital de Barranquilla - Atlántico, en uso de sus atribuciones constitucionales y legales, expidió el **Acuerdo 015 del 31 de diciembre del 2001**, *“Por el cual se expide el Estatuto Tributario del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla”* en el que dispuso:

Acuerdo 015 del 2001

“POR EL CUAL SE EXPIDE EL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA”

(...)

“(...) ARTÍCULO 58: TARIFAS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Establecense (sic) las siguientes tarifas del impuesto de industria y comercio, según la actividad: (...)

ACTIVIDAD	CÓDIGO ACTIVIDAD	TARIFA X MIL
SERVICIOS		
<i><u>Establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios</u></i>	306	3.5

(...)¹”

LA DEMANDA

La Corporación de Colegios Privados del Litoral Atlántico “COPRILA”, la Confederación Nacional Católica de Educación “CONACED” y el señor Guido Lossada Aduen, en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del

¹ Fl. 24.

C.C.A., demandaron la frase “*Establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios*” del artículo 58 del Acuerdo 015 de 2001, expedido por el Concejo Distrital de Barranquilla – Atlántico.

Citaron como normas violadas las siguientes:

- Artículo 313 de la Constitución Política.
- Artículo 158 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de violación se sintetiza así:

El Tribunal Administrativo del Atlántico, en reiteradas oportunidades, ha declarado la nulidad o suspendido los apartes normativos que gravan a los colegios o establecimientos educativos de carácter privado con el impuesto de industria y comercio.

Para el efecto, allegaron copia de la sentencia de 12 de agosto de 1998, mediante la cual el Tribunal Administrativo del Atlántico dispuso en la parte resolutive, lo siguiente:

- *Se declara la nulidad de la palabra “Colegios” que aparece en el ordinal a) del artículo 33 del Acuerdo 034 de noviembre 24 de 1983 expedido por el Concejo Municipal de Barranquilla.*
- *Se declara la nulidad de la palabra “Colegios” que aparece en el ordinal a) del artículo 3º del Acuerdo 002 de febrero 6 de 1984, por el cual se modificó el artículo 33 del Acuerdo No. 034 del 24 de noviembre de 1983.*
- *Se declara la nulidad de la frase “Establecimientos Educativos de Carácter Privado” contenida en la clasificación del artículo 4º del Acuerdo 0019 de abril 26 de 1991, por medio de la cual se modificó el artículo 33 del Acuerdo 034 del 24 de noviembre de 1983.*
- *Se declara la nulidad de la expresión “Establecimientos Educativos de Carácter Privado” contenido en el Código 8210 del artículo 32 del Acuerdo No. 035 del 9 de agosto de 1994.*

El Gobernador del Departamento del Atlántico instauró demandas ante el mencionado Tribunal, en ejercicio de la acción de validez consagrada en el numeral 10 del artículo 305 de la Constitución, en las que solicitó que la jurisdicción se pronunciara sobre la validez del Acuerdo 002 de 1999 y de un aparte de los artículos 57 y 61 del Acuerdo 004 de 1999, ambos proferidos por el Concejo Distrital de Barranquilla, la cual fue decidida mediante sentencia del 1º de noviembre de 2000, en la que se declaró la invalidez del código de actividad 301

del artículo 57 del Acuerdo 004 de 1999, que gravaba con el impuesto de industria y comercio a los “establecimientos educativos, tecnológicos o similares”.

El artículo 158 del Código Contencioso Administrativo dispone que ningún acto administrativo que haya sido anulado o suspendido podrá ser reproducido por el funcionario que los dictó, si conserva en esencia las mismas disposiciones anuladas o suspendidas.

En el presente caso, el Concejo Distrital de Barranquilla expidió el Estatuto Tributario del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, a través del Acuerdo 015 de 31 de diciembre de 2001; que en el artículo 58 reprodujo la expresión “*establecimientos educativos de carácter privado*”, lo que demuestra que conserva la misma esencia de las disposiciones que en diversas oportunidades han sido suspendidas y declaradas nulas por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

Precisaron que el artículo 313 de la Constitución establece que el mandato de los Concejos se ejerce de conformidad con la ley, como se expuso en las sentencias del Tribunal antes mencionadas.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL: Mediante auto de 6 de agosto de 2003, el Tribunal Administrativo del Atlántico suspendió provisionalmente el aparte demandado, con fundamento en el artículo 158 C.C.A. “*por cuanto se han reproducido una vez más, una norma que no solo fue objeto de suspensión provisional atrás relacionadas, conservando en esencia, y sin que hayan desaparecido los fundamentos legales que se tuvieron en cuenta al adoptarse estas decisiones*”².

LA CONTESTACIÓN

El Distrito de Barranquilla – Atlántico no intervino.

LA SENTENCIA APELADA

² Fl. 64

El Tribunal Administrativo del Atlántico, accedió a las súplicas de la demanda con fundamento en lo siguiente³:

El artículo 158 del Código Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 34 del Decreto 2304 de 1989, dispone que ningún acto anulado o suspendido podrá ser reproducido por quien lo dictó si conserva, en esencia, las mismas disposiciones anuladas o suspendidas, a menos que con posterioridad a la sentencia o el auto hayan desaparecido los fundamentos legales de la anulación o la suspensión.

De conformidad con las pruebas allegadas al expediente, se observa la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, dentro del expediente 5467-6227, en donde se declaró la nulidad de algunas disposiciones, en particular la expresión “*colegio*”, por ser contraria a lo previsto en los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 195 del Decreto 1333 de 1986.

Tal decisión tuvo como fundamento que la atribución de los concejos en materia impositiva es una competencia prevista en el artículo 313 de la Constitución, pero esta competencia no es autónoma sino que debe ejercerse conforme con la ley.

En dicha oportunidad se precisó que el artículo 34 de la Ley 14 de 1983 lista las actividades que se consideran servicio y que, por ende, están sujetas al gravamen de industria y comercio y, entre ellas, no están las desarrolladas por los colegios o por los establecimientos educacionales o educativos de carácter privado, por lo que no pueden considerarse análogas a alguna de las relacionadas en la norma.

En el presente caso, es claro que la expresión “*Establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios*”, contenida en el artículo 58 del Acuerdo 015 de 2001, conserva, en esencia, las mismas disposiciones de los Acuerdos 034 del 24 de noviembre de 1983, 002 del 6 de febrero de 1984, 0019 del 26 de abril de 1991 y 035 del 9 de agosto de 1994, cuyos contenidos fueron declarados nulos por este Tribunal mediante providencia del 12 de agosto de 1998, con número de radicación 5467-6227.

De otra parte, la norma acusada impone el impuesto de industria y comercio sobre los establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios, por

³ Fls. 102 a 111.

considerar que encuadran en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, pese a que la citada ley en su artículo 36, enuncia las actividades comerciales, industriales y de servicios, sin incluir a los sujetos de naturaleza académica.

En esas condiciones, se observa que se desconoce el principio de legalidad de los tributos al señalar, en el Acuerdo demandado, sujetos distintos a los definidos por el legislador y, además, las expresiones antes mencionadas fueron declaradas nulas por el Tribunal, por lo tanto, procede la declaratoria de nulidad del aparte en comento del artículo 58 del Acuerdo 015 de 2001, expedido por el Concejo Distrital de Barranquilla.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, a través de apoderado, interpuso el recurso de apelación y solicitó que se revoque la decisión de primera instancia y, en su lugar, se nieguen las súplicas de la demanda con fundamento en lo siguiente⁴:

Los elementos de juicio esgrimidos para fallar la presente acción, contrarían la normativa vigente. La Ley 14 de 1983 reguló el impuesto de industria y comercio, el cual recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios.

La Corte Constitucional al resolver la exequibilidad de la expresión “o *análogas*”, contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, precisó que esta norma contiene una enunciación no taxativa de las actividades de servicios sujetas al impuesto de industria y comercio. Indicó también que las actividades análogas son determinables, pues ha de tratarse de servicios que guarden similitud o semejanza con los citados en dicha disposición, por lo que la calificación de dichas actividades corresponde realizarla a los Concejos Municipales, que son el órgano de elección popular encargado de crear los impuestos de acuerdo con lo establecido en la ley.

El artículo 39 *ibídem* dispone la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos públicos, por lo que es claro, tal como lo ha sostenido la Administración, que la educación privada es un servicio objeto

⁴ Fls. 150 a 156.

de gravamen, pues la exclusión sólo opera para los establecimientos educativos públicos.

La voluntad del legislador fue prohibir a los municipios gravar con ICA a los establecimientos educativos públicos, y frente a este punto la jurisprudencia⁵ ha reiterado que tal prohibición no abarca a los de carácter privado. Tal situación no vulnera el derecho a la igualdad y equidad tributaria, ya que estas instituciones privadas reciben una utilidad en beneficio de sus asociados y propietarios.

De manera que, los municipios y distritos gozan de facultad impositiva derivada y tienen la potestad para establecer los tributos previamente creados por la ley dentro de su jurisdicción y, además, la ley es clara al establecer una prohibición para gravar con ICA a los establecimientos educativos públicos, pero no se extiende a los de carácter privado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró los cargos de la demanda y sostuvo que debe ser confirmada la sentencia apelada, porque la Corte Constitucional mediante la sentencia C-220 de 1996, con ponencia del Magistrado Carlos Gaviria Díaz, declaró la exequibilidad del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, y si bien es cierto que la norma en mención determina las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, también lo es que esa determinación es meramente enunciativa, ya que pueden existir otras actividades de servicios análogas o semejantes, las cuales pueden ser señaladas por los Concejos Municipales.

Sin embargo, las actividades de servicios de los “establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios”, no son similares o semejantes a las enunciadas en la norma y, en consecuencia, no están sujetas al impuesto de industria y comercio.

El **Ministerio Público** estimó que el fallo de primera instancia debe revocarse y, en su lugar, denegar las pretensiones de la demanda, por los siguientes motivos⁶:

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 9 de agosto de 2002, Exp. 12739, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 25 de septiembre de 2006, exp. 14170, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁶ Folios 170 a 175.

El impuesto de industria y comercio fue definido en la Ley 14 de 1983 y la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “análogas” contenida en el artículo 36 *íbidem*. Sin embargo, la providencia no mencionó que las actividades análogas deben ser precisadas o individualizadas con la enumeración señalada, para que puedan determinarse como hecho generador del impuesto de industria y comercio, al contrario, dejó claro, en principio, que no se puede exigir al legislador que enumere todas las actividades de servicios.

Es de vital importancia analizar la actividad de cada sujeto pasivo para determinar si está gravado o no y, en caso de falta de precisión o individualización específica de la actividad en la norma reguladora, se acude a la definición general consagrada en el hecho generador que son todas las actividades comerciales, industriales o de servicios. Al respecto, el Consejo de Estado⁷ ha dicho que la naturaleza jurídica de una entidad no es el factor definitivo para concluir si se desarrolla una actividad industrial, comercial o de servicios, o si es o no sujeto pasivo del ICA.

Las excepciones de este gravamen están claramente señaladas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, entre ellas, la prohibición de gravar con ICA los establecimientos educativos públicos. Si bien la educación es un servicio público que también puede ser prestado por particulares, su carácter de público no impide gravar de conformidad con la ley, los establecimientos educativos particulares que ejercen dicha actividad de manera onerosa.

En el presente caso, la norma demandada recae sobre “*establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios*”, lo cual, a primera vista, no es concordante completamente con las expresiones declaradas nulas en decisiones anteriores por el Tribunal porque se concretaba en la expresión “*colegios*”. De otra parte, la prohibición de reproducir actos suspendidos o anulados, no es una causal de nulidad autónoma de los actos administrativos, sólo es una circunstancia inmediata para la procedencia de la declaratoria inmediata de suspensión del acto demandado, mientras se resuelve la sentencia definitiva si se declara o no, la nulidad de estos actos.

⁷ Sección Cuarta, sentencia del 6 de mayo del 2004, EXp. 13345, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

De la revisión del texto normativo no queda duda de que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 señala expresamente como exceptuados a los establecimientos educativos públicos y prohíbe a los municipios gravarlos con el impuesto de industria y comercio.

Finalmente, transcribió apartes de las sentencias del 11 de mayo de 2006, Exp. 14927, M.P. Dra. Ligia López Díaz y de 11 de marzo de 2010, Exp. 17239, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en las que se señaló que la actividad educativa desarrollada por entidades de carácter privado está sujeta al tributo en cuestión.

El **ente demandado** guardó silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar si el Concejo Distrital de Barranquilla, al establecer en el artículo 58 del Acuerdo 015 de 2001 como actividad de servicios sujeta al impuesto de industria y comercio la desarrollada por los *“Establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios”*, incurrió en reproducción de acto anulado, conforme lo establece el artículo 158 del Código Contencioso Administrativo.

El *a quo* accedió a las pretensiones de la demanda al considerar que la expresión demandada conserva, en esencia, las mismas disposiciones que fueron declaradas nulas por el Tribunal mediante providencia del 12 de agosto de 1998, con número de radicación 5467-6227. Indicó que la norma acusada impone el impuesto de industria y comercio sobre los establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios, por considerar que encuadran en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, pese a que la citada ley, en su artículo 36, enuncia las actividades comerciales, industriales y de servicios, sin incluir a los sujetos de naturaleza académica.

El **ente demandado** apeló la decisión para que se revoque y, en su lugar, se nieguen las súplicas de la demanda, toda vez que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 establece una prohibición para gravar con ICA a los establecimientos educativos públicos, pero no se extiende esta sujeción a los de carácter privado, por lo que son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

Al respecto se considera lo siguiente:

En el caso concreto, el demandante invocó la acción de nulidad contra el aparte cuestionado del Acuerdo 015 de 2001, por considerar que con su expedición se reprodujo lo dispuesto en otras normas que ya habían sido anuladas por el Tribunal Administrativo del Atlántico, para lo cual allegó como parte integrante de su demanda, la mencionada sentencia anulatoria.

El artículo 158 del Código Contencioso Administrativo dispone:

ARTICULO 158. REPRODUCCIÓN DEL ACTO SUSPENDIDO. Ningún acto anulado o suspendido podrá ser reproducido por quien los dictó, si conserva en esencia las mismas disposiciones anuladas o suspendidas a menos que con posterioridad a la sentencia o al auto hayan desaparecido los fundamentos legales de la anulación o suspensión.

Deberán suspenderse provisionalmente los efectos de todo acto proferido con violación de los anteriores preceptos. La orden de suspensión, en este caso, deberá comunicarse y cumplirse inmediatamente, a pesar de que contra ella se interponga el recurso de apelación.

Cuando estando pendiente un proceso se hubiere ordenado suspender provisionalmente un acto, y la misma Corporación o funcionario lo reprodujere contra la prohibición que prescribe este artículo, bastará solicitar la suspensión acompañando copia del nuevo acto. Estas solicitudes se decidirán inmediatamente, cualquiera que sea el estado del proceso, y en la sentencia definitiva se resolverá si se declara o no la nulidad de estos actos.

(...)

La anterior disposición consagra la posibilidad de pedir ante el juez contencioso administrativo que se verifique si un acto que ha sido anulado o suspendido por esta jurisdicción, ha sido reproducido por la misma autoridad administrativa, lo anterior con el objeto de evitar que se desconozcan las decisiones jurisdiccionales de suspensión o anulación de los actos administrativos⁸. Además del texto de la disposición se establece que este mecanismo protector procede, «sea que exista o no proceso pendiente sobre la anulación del acto original»⁹.

⁸ Con fundamento en la violación del artículo 158 C.C.A., la Sala ha decidido demandas de nulidad, entre las cuales pueden citarse las sentencias de 7 de septiembre de 2001, Exp. 11632, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 12 de junio de 2003, Exp. 12828, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, de 18 de marzo de 2010, Exp. 16971 (Acumulados), M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

⁹ ABELLA ZÁRATE, Jaime. Procedimientos constitucional y contencioso administrativo en materia tributaria. Bogotá : LEGIS. 1999, p. 91.

Ahora bien, para que se establezca que un acto anulado o suspendido ha sido reproducido, deben reunirse los siguientes requisitos:

- 1) La existencia de un acto administrativo que haya sido anulado o suspendido;
- 2) La reproducción de ese mismo acto, conservando la esencia de las disposiciones anuladas o suspendidas;
- 3) Que quien lo reproduzca sea el mismo funcionario que haya proferido el acto inicial anulado o suspendido;
- 4) Que no hayan desaparecido los fundamentos legales de la anulación o suspensión.

Tal como lo precisó el *a quo* y no se discutió por el Distrito demandado, en este caso se reúnen los tres primeros presupuestos, toda vez que:

Mediante sentencia del 12 de agosto de 1998, el Tribunal Administrativo del Atlántico anuló las expresiones “*colegios*” contenidas en los artículos 33 ordinal a) del Acuerdo 034 de noviembre 24 de 1983 y artículo 33 ordinal a) del Acuerdo 002 de febrero 6 de 1984. En la misma sentencia también se anularon las expresiones “*Establecimientos Educativos de Carácter privado*” del artículo 4º del Acuerdo 019 del 26 de abril de 1991 y “*Establecimientos Educativos de Carácter Privado*” del artículo 32 del Acuerdo 035 del 9 de agosto de 1994. Todos los anteriores Acuerdos fueron expedidos por el Concejo Municipal de Barranquilla.

Adicionalmente, se establece que la expresión que se demanda en el presente proceso, esto es, “*Establecimientos educativos no públicos, tecnológicos o universitarios*”, contrario a lo señalado por el Ministerio Público, regula en términos similares a las disposiciones que fueron anuladas y, por tanto, mantiene, en esencia, aunque en otros términos, como sujetos del impuesto de industria y comercio a los establecimientos educativos privados, regulación que también fue expedida por el Concejo Distrital de Barranquilla.

Ahora bien, en cuanto a los fundamentos legales de la anulación, el Tribunal, en la sentencia apelada en este proceso, reiteró el análisis normativo de la sentencia del 12 de agosto de 1998, en el sentido de que las expresiones que en ese momento eran objeto de cuestionamiento no se ajustaban a la Ley 14 de 1983.

No obstante lo anterior, respecto de este requisito, la Sala advierte que no puede entenderse cumplido, toda vez que los motivos que dieron lugar a la nulidad no corresponden a la interpretación de la Ley 14 de 1983 y que ha sido reiterada por esta Sección en diferentes oportunidades, así:

La Constitución Política de Colombia de 1991 mantuvo los principios de legalidad tributaria y autonomía de las entidades territoriales consagrados en la Constitución de 1886 , así mismo, otorgó a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Municipales la potestad de establecer los diferentes aspectos de la obligación tributaria.

El artículo 287 de la Constitución dispuso que las entidades territoriales (Departamentos, Municipios y Distritos) tienen autonomía para gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias que les correspondan, administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de las funciones a su cargo.

Por su parte, el artículo 338 de la Constitución consagra que en tiempo de paz, sólo el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales o Distritales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. A su vez, la norma dispuso que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

Del precepto en comento es pertinente realizar una interpretación armónica con lo previsto en los artículos 1, 150 numeral 12, 287 numeral 3, 300 numeral 4 y 313 numeral 4 de la Constitución, lo que permite inferir que en materia tributaria las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales y Distritales no gozan de plena autonomía, toda vez que su potestad impositiva es limitada por estar sometida a los parámetros de la Constitución y la ley¹⁰.

Con base en lo anterior y, concretamente, para el impuesto de industria y comercio regulado en la Ley 14 de 1983, la Sala ha señalado lo siguiente¹¹:

«En otras palabras, la posición vigente de esta Sección se ha inclinado por reconocer que el artículo 338 de la Carta Política faculta a las asambleas

¹⁰ Sentencia de 25 de marzo de 2010, Exp. 16428, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E)

¹¹ Sentencia del 7 de abril de 2011, Exp. 16949, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

departamentales y a los concejos municipales y distritales a imponer contribuciones fiscales o parafiscales a través de ordenanzas o acuerdos, pero esa facultad está supeditada a la Ley.

Además, esa supeditación puede ser “parcial-limitada”¹² o “parcial-reforzada”¹³. En efecto, la potestad impositiva de las entidades territoriales será “parcial-limitada” cuando la Ley fija ciertos elementos del tributo para que sea la entidad territorial la que establezca los que faltan. Será “parcial-reforzada” cuando la Ley autoriza a la entidad territorial a crear el tributo, porque en esos casos le permite fijar todos sus elementos. En este último caso, ha dicho la Corte que la ley que crea el tributo debe establecer, como mínimo, el hecho generador¹⁴.

(...)

En ese contexto, en materia del impuesto de industria y comercio, la autonomía fiscal territorial es parcial-limitada, pues, en vista de que el legislador reguló la mayoría de los elementos del tributo, la autonomía fiscal de los municipios quedó reducida a la fijación de la tarifa, pero incluso, en este aspecto, limitada a que lo haga dentro de los márgenes que estableció el artículo 33».

En consecuencia, si en materia tributaria la facultad de los entes territoriales está sujeta a la Constitución y a la ley, el Concejo Distrital de Barranquilla - Atlántico, podía establecer el impuesto de industria y comercio a las actividades de servicios, industriales y comerciales dentro de los límites fijados por la Ley.

En relación con el servicio de educación, que es el que interesa al caso objeto de estudio, la Sala reitera su posición fijada en sentencia de 11 de marzo de 2010, en la cual se retomó el criterio jurisprudencial de la Sección¹⁵ y se efectuaron, entre otras, las siguientes precisiones:

Mediante la Ley 14 del 6 de julio de 1983, “por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se establecen otras disposiciones”, se reguló en el Capítulo II, lo referente al impuesto de industria y comercio, y el gravamen quedó establecido como aquél que recaee sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de comercio abiertos o no al público.

¹² Así se ha tratado, entre muchas otras, en las sentencias del 24 de noviembre de 2000, expediente 10889, M.P. Daniel Manrique Guzmán; del 16 de marzo de 2001, expediente 10669, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 4 de septiembre de 2008, expediente 16850, M.P. Ligia López Díaz.

¹³ Además de las sentencias citadas en la nota N° 5, puede verse la sentencia del 15 de octubre de 1999, expediente 9456, M.P. Julio E. Correa Restrepo.

¹⁴ Sentencia C-992 de 2004 de la Corte Constitucional.

¹⁵ Entre otras, ver sentencias del 9 de agosto de 2002, Expediente 12739, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 25 de septiembre de 2006, Expediente 14170, M.P. Héctor J. Romero Díaz, del 11 de marzo de 2010, Expediente 17239, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

El artículo 36 de la ley en comento definió las actividades de servicio, como aquellas actividades dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o **análogas** actividades:

“expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casa de huéspedes, moteles, amoblados transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra – venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho”.

La Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “o análogas”, contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983¹⁶, ya que este término no viola el principio de legalidad tributaria, pues la analogía prevista en la norma se refiere únicamente a la determinación de otras actividades de servicios que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, deben ser objeto del impuesto de industria y comercio.

La relación de las actividades de servicios enunciadas en la norma en comento, que deben pagar el impuesto de industria y comercio, no es taxativa, ya que el Legislador solamente menciona algunas.

De otra parte, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 dispone que, sin perjuicio de las facultades de los municipios de conceder exenciones, según lo consagrado en el artículo 38 ibídem¹⁷, continúan vigentes las prohibiciones contenidas en la Ley 26 de 1904, entre ellas, la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos públicos, así:

ARTÍCULO 39. *No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes: (...)*
2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones: (...)
*d) La de gravar con el impuesto de industria y comercio, **los establecimientos educativos públicos**, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de*

¹⁶ Artículo subrogado por el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986 en el que aparece la misma expresión que fue declarada exequible en la misma sentencia C-220/96.

¹⁷ Ley 14/83, art. 38: “Los municipios sólo podrán otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso excederá de diez años, todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal”.

profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”.

Esta disposición también fue declarada exequible por la Corte Constitucional¹⁸, bajo las siguientes consideraciones:

“Las prohibiciones contenidas en los literales del numeral 2 del artículo 39, se encuentra que ellas tienen un claro e inequívoco fundamento en el artículo 334 de la Constitución, que asigna al Estado la dirección general de la economía, y dispone su intervención, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en la producción, distribución y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía. ¿Con qué fin? Para mejorar la calidad de vida de los habitantes, y, además, para distribuir equitativamente las oportunidades y los beneficios del desarrollo.”

Ahora bien, al analizar el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, frente a la prohibición establecida en el artículo 294 de la Constitución, según la cual, el legislador no puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, la Sala ha señalado¹⁹:

“Lo cierto es que, en vigencia de la Constitución Política de 1991 y, concretamente, del artículo 294, para la Sala, la Ley 14 de 1983, en cuanto a la potestad de las entidades territoriales para fijar exenciones o tratamientos preferenciales debe interpretarse de manera amplia, pues, a diferencia de la potestad para fijar los tributos, la potestad para conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales es plena para estas y restringida para la Ley.

Ahora bien, la potestad de exonerar o de establecer tratamientos preferenciales puede implicar que las autoridades territoriales consideren que una actividad o sujeto determinado son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio pero a una tarifa de 0% (exención), o que esas actividades que son generadoras del impuesto de industria y comercio no lo causan por determinadas circunstancias (exclusión) o que hay actividades que simplemente no califican como industriales, comerciales o de servicios y, por tanto, no están sujetas al impuesto.

(...)

*Ahora bien, de la lectura del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, la Sala advierte que el legislador prohibió a las entidades territoriales **(i)** gravar ciertas actividades industriales, comerciales o de servicios [literales a), b), c) y e)] y **(ii)** a ciertos sujetos [literal d)], en virtud del objeto social que desarrollan.*

(...)

¹⁸ Sentencia de C-335/96, M.P. Dr. Jorge Arango Mejía.

¹⁹ Sentencia del 7 de abril de 2011, Exp. 16949, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En ese contexto, para la Sala también resulta ajustado a la Constitución y a la Ley 14 de 1983, pero sobre todo a la facultad que tienen las entidades territoriales para conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad, que tales entidades regulen los sujetos que gozan de un régimen exceptivo, las condiciones en que se puede gozar de ese régimen y las obligaciones que se les asigna a los beneficiarios para probar que, en efecto tienen derecho a gozar del régimen exceptivo, con mayor razón si tales sujetos están en la libertad de ejecutar actividades gravadas y no gravadas

En esa medida, como la Ley 14 de 1983 definió las actividades industriales, comerciales y de servicios de manera genérica, y abrió la posibilidad, incluso, para que las entidades territoriales graven actividades “análogas” a las ya definidas en la Ley 14, es razonable interpretar que el legislador quiso, en atención al mandato de prohibición, que las entidades territoriales regulen un régimen de exención, de exclusión o de no sujeción para los casos de los literales a), b), c) y e) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. En consecuencia, en estos eventos, para la Sala es pertinente que los acuerdos municipales o distritales regulen el régimen exceptivo, independientemente que lo llamen de exención, de exclusión o de no sujeción o simplemente de tratamientos preferenciales y, por lo tanto, está bien que prevean los sujetos que gozan de ese régimen, las condiciones en que se puede gozar de ese régimen y las obligaciones que se les asigna a los beneficiarios para probar que, en efecto tienen derecho a gozar del régimen exceptivo”.

De acuerdo con lo anterior, el Concejo Distrital de Barranquilla, al establecer el impuesto de industria y comercio en su jurisdicción a través del Acuerdo 015 de 2006, tuvo en cuenta los parámetros determinados por el Legislador en relación con el tributo y, en ejercicio de su facultad impositiva, al regular el gravamen dentro de su jurisdicción, señaló como gravados únicamente los establecimientos públicos privados, toda vez que, como lo ha indicado la Sala, la educación privada es un servicio gravado con el impuesto de industria y comercio²⁰.

Así pues, el artículo 58 del Acuerdo en mención estableció la tarifa del 3.5 x mil para las actividades de servicio ejecutadas por los establecimientos educativos no públicos (privados) en el Distrito de Barranquilla, lo que demuestra que adoptó la prohibición prevista en el artículo 39 numeral 2º literal d) de la Ley 14 de 1983,0 referente a que la educación pública no es objeto de gravamen, pues solamente estableció el impuesto para los establecimientos educativos privados los cuales son sujetos del gravamen por la actividad de servicios que desarrollan.

²⁰ Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 16 de octubre de 1996, Exp. AI-07, C.P. Delio Gómez Leyva. Sección Cuarta, sentencias de 9 de agosto de 2002, Exp. 12739, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 25 de septiembre de 2006, Exp. 14170, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz y del 11 de marzo de 2010, Expediente 17239, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En esas condiciones, quedan desvirtuados los fundamentos legales con base en los cuales se declaró la nulidad del acto acusado, pues se reitera, los establecimientos educativos privados están sujetos al impuesto de industria y comercio.

Por las razones expuestas, se dará prosperidad al recurso interpuesto por el ente demandado y, en consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia, y en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley

FALLA:

1. **REVÓCASE** la sentencia del 28 de octubre de 2009 del Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído. En su lugar,
2. **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ **HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**
Presidenta de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

